

ACTION 1 DO BEPS, MEDIDAS UNILATERAIS ADOTADAS POR PAÍSES E SEUS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DOS NEGÓCIOS DA ECONOMIA DIGITAL

BEPS' ACTION 1, UNILATERAL TAX MEASURES ADOPTED BY COUNTRIES AND THEIR IMPACTS ON THE DIGITAL ECONOMY BUSINESS MODELS

Felipe Wagner de Lima Dias

Mestrando e pós-graduado pela Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP). Ex-coordenador do Grupo de Direito Tributário da Câmara-e.net. Sócio da Área Tributária do Arbach e Farhat Advogados. Advogado em São Paulo/SP. E-mail: felipe_dias_7@hotmail.com ou felipe@arbachefarhat.com.br

Recebido em: 30-03-2020
Aprovado em: 18-06-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n7-7>

RESUMO

O artigo visa estudar as medidas que vêm sendo propostas para a tributação da economia digital, trabalhando conceitos já definidos sobre estabelecimento permanente e elementos de conexão. Analisamos as medidas propostas pela OCDE, bem como sua adoção unilateral pelos Estados, avaliando as dificuldades que vislumbramos nessas políticas, sem pretensão de eleger ou propor aquela mais adequada.

PALAVRAS - CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, ELEMENTOS DE CONEXÃO, PRINCÍPIO DO DESTINO, ESTABELECIMENTO PERMANENTE, ECONOMIA DIGITAL, SERVIÇOS INTANGÍVEIS

ABSTRACT

The paper aims to outline a brief overview of taxation techniques adopted by countries regarding the digital economy, passing through the concepts of permanent establishment and connecting factors for International Tax Law. We analyzed the measures proposed by OECD as well as the unilateral measures adopted by countries, evaluating the difficulties on these policies, without the idea of elaborating an alternative measure.

KEYWORDS: INTERNATIONAL TAX LAW, CONNECTING FACTORS, PRINCIPLE OF DESTINATION, PERMANENT ESTABLISHMENT, DIGITAL ECONOMY, SERVICES, INTANGIBLES

I. INTRODUÇÃO

Há 15 anos a *Folha de S. Paulo* anunciava que a abertura de capital da Google, ocorrida em 2004, estava sendo “vista pelo mercado como um sinal definitivo da recuperação do setor de tecnologia nos Estados Unidos”, que havia sofrido grande revés com a bolha da internet ou das “empresas ponto com” em meados dos anos 90 (FOLHA ONLINE, 2004).

Atualmente, a Google está posicionada entre as empresas mais valiosas do mundo – junto de outras como Apple, Amazon, Facebook e Netflix –, o que torna muito improvável encontrarmos alguém que questione o potencial desse mercado e que, se pudesse voltar no tempo, deixaria de aplicar em ações dessas empresas.

Esse fato demonstra o crescimento que pudemos observar no setor, que escala em progressão geométrica dado o avanço tecnológico presente nas últimas décadas. O constante desenvolvimento permitiu a criação de novos produtos e modelos de negócios em alta frequência e, considerando que seu acesso se dá, em grande parte, por meio da internet, poucas são as barreiras para que determinada empresa alcance consumidores de qualquer parte do mundo.

No Brasil, de acordo com relatório emitido pela McKinsey & Company, temos mais de *7,5 milhões* de usuários da Netflix, mais de *69 milhões* de espectadores por mês no YouTube, mais de 13 milhões de assinantes dos serviços do Spotify, mais de *20 milhões* de usuários registrados no Uber (motoristas e usuários) em mais de *100 cidades no País*, e já foram realizadas mais de *1 bilhão de viagens*. No Waze são mais de *3,8 milhões* de usuários somente em São Paulo.

Quando pensamos em redes sociais, o Brasil também está em posição de destaque, uma vez que existem mais de *130 milhões* de usuários no Facebook, mais de *50 milhões* no Instagram e mais de *120 milhões* de usuários no WhatsApp, aplicativo de comunicação mais utilizado no Brasil com *penetração de 91%* entre usuários da internet.

Outro dado de importante relevo é que o *Brasil* figura na *4ª posição* em *download* de aplicativos, superando *6 bilhões* de downloads por ano (MCKINSEY & COMPANY, INC./BRASIL CONSULTORIA LTDA., 2019).

Como se percebe, a intangibilidade de grande parte da economia conhecida como digital é fator que viabiliza a escalabilidade dessas empresas, o que resulta em maior volume de

negócios. Essa mesma intangibilidade também torna prescindível a presença física dessas entidades nos países, lhes conferindo grande mobilidade, e sendo bastante factível sua constituição em Estados de baixa tributação.

Além disso, considerando o volume de operações realizadas por essas empresas envolvendo mais de um país – *crossborder* – e a inexistência de presença física destas no Estado em que o produto ou serviço é consumido, muitos países começaram a sentir grande desconforto em relação à falta de recolhimento de tributos atinentes à exploração de seu mercado consumidor.

A preocupação com o tema ganhou tamanha importância que gerou uma ação específica dentro dos estudos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – a Action 1¹ do Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

No primeiro relatório, emitido em 2015, a OCDE havia apresentado algumas possíveis soluções para a tributação da economia digital, sendo elas: (i) alteração das isenções admissíveis para reconhecimento de estabelecimento permanente (art. 5º, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE); (ii) estabelecimento de novo *nexus* – elemento de conexão – para configuração de estabelecimento permanente com base na presença digital significativa; (iii) criação de testes de presença significativa para caracterização do estabelecimento permanente; (iv) criação de imposto de incidência da fonte para transações digitais *crossborder*; ou (v) criação de imposto sobre fluxo de dados de internet (conhecido como *bit tax*).

Em decorrência da falta de consenso dos países acerca de qual das medidas propostas pela Task Force on the Digital Economy (TFDE) seria adotada, de acordo com o relatório da OCDE *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, nenhuma acabou sendo implementada no âmbito internacional.

Apesar disso, foi constatado que diversos países instituíram, de maneira não coordenada, modelos tributários em suas legislações domésticas para alcançar a riqueza gerada pelas empresas de tecnologia em seu mercado consumidor (OECD, 2018, p. 134).

O estudo evidencia que, dentre as medidas tributárias unilaterais que vêm sendo implementadas por diversos Estados da fonte, destacam-se: (i) aplicação de limites alternativos para estabelecimento permanente; (ii) retenções na fonte; (iii) tributos sobre volume de negócio (*turnover taxes*); e (iv) regimes tributários especiais para grandes companhias multinacionais.

Neste contexto, este artigo tem como propósito investigar as medidas unilaterais adotadas, realizando a análise de sua aderência aos conceitos atuais de estabelecimento permanente.

1 Esta ação tem por objetivo buscar soluções para a tributação da economia digital.

II. ELEMENTOS DE CONEXÃO

Tradicionalmente, o elemento de conexão para estabelecer a relação entre determinado Estado – de forma a exercer sua soberania – e o fato sujeito a tributação está fundamentado no princípio da territorialidade. Tatiana Falcão aponta que “o nexos fiscal [elemento de conexão] se traduz nos critérios identificados para ligar a renda gerada por uma multinacional a um país, uma jurisdição ou uma localização geográfica específica” (FALCÃO, 2018, p. 952).

Com efeito, para que seja possível ao Estado exigir tributo sobre operações, necessariamente deve existir um vínculo entre esse fato e seu território, que poderá ser materializado por meio de: (i) residência do contribuinte; (ii) sua nacionalidade; ou (iii) o local de produção desse rendimento, ou seja, onde a atividade econômica se desenvolve (fonte de produção) ou o local de onde provêm os recursos pagos ao beneficiário do rendimento (fonte de pagamento) (MASUKO, 2018, p. 227-250).

Tomando as lições de João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva:

“O princípio da fonte é entendido e conceituado por muitos estudiosos como o lugar em que a atividade é exercida, onde são utilizados os fatores de produção, ou em que se situam os bens e direitos de que a renda provém (*fonte de produção*), podendo também abranger o local de onde se originam os recursos pagos ao beneficiário da renda situado no exterior (*fonte de pagamento*)”. (BIANCO; SILVA, 2018, p. 19) (destaques do original)

Considerando que apenas os EUA utilizam o critério da nacionalidade, e exclusivamente para pessoas físicas, nos concentraremos tão somente nos critérios da residência e da fonte de produção ou pagamento.

Pois bem. As pessoas jurídicas podem ser consideradas residentes de determinada jurisdição com base no local da sua constituição ou no local da efetiva administração ou controle da sociedade, e essa definição cabe, atualmente, à legislação interna de cada país. No caso do Brasil, adota-se o local da constituição, enquanto no Reino Unido, o local da efetiva administração. Matheus Bertholo Piconez destaca que ambos os critérios têm suas vantagens e desvantagens:

“Enquanto a regra do local de constituição é de mais fácil averiguação e administração, é também mais fácil de ser manipulada. A regra do centro de administração é mais difícil de se manipular, porém requer mais recursos da administração tributária de determinada jurisdição para sua fiscalização e controle, e está sujeita a um maior grau de incerteza na sua aplicação”. (PICONEZ, 2018, p. 121)

Em que pese a liberdade para definição por parte dos Estados, não é difícil concluirmos que, numa operação internacional com países que utilizam critérios distintos, essa diferença

pode acarretar situação de dupla tributação ou dupla não tributação na hipótese em que o controle efetivo esteja em local diferente da constituição da empresa.

Afora a discussão sobre a residência, no Brasil presenciamos divergências sobre as hipóteses em que se configuraria a fonte para fins de tributação. Para Alberto Xavier, os rendimentos percebidos por não residentes apenas seriam tributáveis no Brasil quando ambas as fontes de pagamento e de produção estivessem aqui localizadas (XAVIER, 2015, p. 517). Heleno Torres, por seu turno, sustenta que a mera fonte de produção no Brasil já lhe conferiria competência para exigir o imposto (TÔRRES, 2001, p. 339).

Diante das situações e considerações acima, quando existem acordos para afastar bitributação, os Estados, com base nesses elementos, elegem e repartem, entre fonte e residência, as competências para cobrança do tributo sobre o rendimento das operações *cross border* que, em teoria, poderia ser exigível por ambos, eliminando, desta forma, a dupla tributação.

Quando nos deparamos com uma operação em que há produtos tangíveis ou serviços que demandem a presença física do prestador, não há dúvidas acerca da existência do vínculo entre o fato e o Estado, tanto para a fonte quanto para a residência.

Por outro lado, esse vínculo não é de fácil visualização nos cenários em que a operação ocorre com intangíveis, eis que, em que pese os consumidores estarem num Estado – ali restando configurada a fonte de pagamento –, não há como estabelecer com precisão que a fonte de produção do rendimento está no território do consumidor ou mesmo que a entidade que negocia/atende o consumidor é aquela que presta o serviço para fins de tributação – apesar de a negociação ocorrer com empresa situada no Estado A, o efetivo prestador, onde se forma a relação comercial ou consumerista, pode estar no Estado B².

Inegável, portanto, a dificuldade que a operação com produtos digitais gera para vinculação entre o fato possivelmente tributável, o Estado do consumidor e, por vezes, o Estado de residência. Esse tema foi explorado no relatório de 2015 da OCDE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*.

“As noted in the BEPS Action Plan, ‘the digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the *difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs*. This raises fundamental questions as to how enterprises in the digital economy add value and make their profits, and *how*

² Aqui podemos citar os casos de mero armazém no Estado A ou estabelecimento no Estado A sem poderes para efetivamente realizar o negócio para fins jurídicos, sendo mero escritório de suporte sem a relação com o core business do grupo.

the digital economy relates to the concepts of source and residence or the characterisation of income for tax purposes. (...). (OECD, 2015, p. 16) (destaque nosso)

Daí porque, na conclusão do relatório, uma das sugestões apresentadas seria a criação de novo elemento de conexão para configuração de estabelecimento permanente com base na presença digital significativa que, em resumo, buscaria uma vinculação direta com o mercado consumidor local.

Apesar dessa proposta, fica a dúvida sobre se esse elemento seria suficiente para fins de caracterização de estabelecimento permanente à luz das atuais regras presentes tanto na Convenção Modelo da OCDE quanto na legislação brasileira.

III. CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE

Segundo o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE de acordos para evitar a bitributação, o lucro de uma empresa situada em um Estado Contratante só será tributado nesse Estado, salvo se a empresa exercer sua atividade em outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado.

A definição de estabelecimento permanente também encontra respaldo no artigo 5º, sendo dispostas as condições para que este seja caracterizado.

Abstrai-se desses artigos que, caso a empresa exerça atividade no país da fonte do rendimento, por meio de estabelecimento permanente, este será competente para tributar o lucro atribuído à atividade desenvolvida em seu território. Diante disso, por maior a ginástica interpretativa que se realize, a ideia de estabelecimento permanente apresenta contornos muito claros de presença física e cuja estrutura desenvolvida aponte para o sentido de permanência neste outro Estado – desenvolvimento de centro de negócio fixo para atuação local, podendo este ser caracterizado de maneira *material* (artigo 5º, §§ 1º a 4º) ou *pessoal* (artigo 5º, §§ 5º a 6º).

Novamente nos apoiando no texto de João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva (2018, p. 21), aduzimos que, quando o *estabelecimento permanente for material*, deverá apresentar:

- local de negócios, tendo espaço físico, onde existam infraestrutura – bens e equipamentos – suficiente para a execução das atividades da empresa;
- estabilidade para que se configure o elemento de permanência, seja no sentido espacial, seja no geográfico;
- execução, de fato, das atividades desempenhadas, realizando operações próprias capazes de gerar renda de acordo com seu objeto social;
- pertinência entre o negócio desenvolvido localmente e a atividade desempenhada pela empresa no exterior.

Neste sentido, percebe-se que um estabelecimento que esteja fixado no país, ainda que pertencente ao mesmo grupo da empresa sediada no exterior, para fins meramente administrativos ou desenvolvendo atividades sem pertinência com aquela no exterior, em princípio, não poderia ser considerado estabelecimento permanente de maneira a viabilizar a tributação dos rendimentos do não residente no Brasil, por exemplo.

Por outro lado, para se caracterizar como *estabelecimento permanente pessoal*, é necessário que a empresa – não residente – atue por meio de agente situado no outro Estado, com poderes especiais de representação, que seriam entendidos como poderes para habitualmente firmar contratos ou atuar como principal negociador para levar à conclusão do contrato que é firmado sem alterações significativas pela empresa no exterior.

No Brasil, em que pese inexistir conceito legal de estabelecimento permanente na legislação relativa ao Imposto de Renda, verifica-se aderência dos requisitos para configuração da presença aqui tributável àqueles apresentados pela Convenção Modelo da OCDE – sob o aspecto tanto material, quanto formal. Isso porque, para que o imposto seja devido no Brasil, exige-se³:

- constituição de filiais, pelas sucursais, pelas agências ou pelas representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no território nacional;
- operações realizadas por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior;
- vendas diretas no Brasil por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior.

Em ambas as situações – estabelecimento permanente material ou pessoal –, percebe-se a presença física, seja diretamente, seja por meio de terceiros, no Estado da fonte de produção do rendimento, daí a dificuldade, em nossa perspectiva, de qualificar um *website*, por exemplo, como estabelecimento permanente nos termos da atual legislação.

IV. MEDIDAS UNILATERAIS ADOTADAS E SUGESTÕES DA OCDE

Como visto na introdução, diante da falta de consenso na OCDE em torno da forma adequada para capturar e tributar a riqueza gerada pelas empresas que atuam na economia digital, os países implementaram, de maneira nada uniforme, regras tributárias que acabam gerando bastante preocupação para o setor, inclusive seguindo algumas das alternativas apresentadas no relatório da OCDE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*.

3 Arts. 159, 468, 469 e 612 do Decreto n. 9.580/2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR.

Sobre o tema, oportuno destacar trechos das observações feitas pelas empresas em 2017, disponíveis no *Tax Challenges of Digitalisation – Comments Received on the Request for Input – Part II*, especialmente aquelas apresentadas pela Spotify:

“The developments and debates around taxation of ‘highly digitalized business models’ is of substantial concern to us. Some governments appear to see ‘fair’ taxation as working only one way – *the ‘digital’ enterprises that operate in many markets, should be paying tax without any substantiation in value creation and realized income*. Spotify does not agree that ‘digital’ enterprises should be subject to special and differential tax rules. Today ‘digital’ is part of all enterprises big or small. Local or international. ‘Digital’ business cannot be separated from ‘other’ business as they are one and same – in varying degrees yes but inseparable.

The BEPS actions 2-15 have in our view created a very solid basis (not perfect but impressively good given the time to development and the extreme complexity of the matters addressed) which given time to take effect, will ensure that income generated by international business is taxed where the value giving rise to the income has been created.

Any departure from the fundamental – and internationally agreed – principle that income should be taxed where the value giving rise to the income has been created, and from the arm’s length principle, will create very serious issues for the global economy, growth, employment and welfare. This is most evident when taxation is based on anything other than realized profits. *Withholding taxes and so-called ‘equalization’ levies which are based on gross payments disregarding whether the transactions have given rise to any profit at all will cause serious damage*”. (OECD, 2017, p. 227) (destaque nosso)

Como se sabe, muitas dessas empresas que atuam no mercado de inovação passam muitos períodos operando em prejuízo, apesar de seu valor de mercado ser extremamente relevante. A Uber, por exemplo, reconhecida como “a maior empresa de transporte sem que tenha um único veículo”, até o presente momento, não gera lucro, apesar de seu faturamento alcançar a cifra de *50 bilhões de dólares* (REUTERS, 2019). A empresa não está isolada neste campo das que não apresentam lucratividade, mas geram grande valor – a própria Amazon, atualmente uma das maiores do mundo, levou muito tempo para obter seu primeiro ano com lucro e um período maior até se tornar superavitária.

Neste sentido, muito natural e pertinente a preocupação levantada pela Spotify de que tributar o resultado individualmente considerado, principalmente por meio de impostos retidos – que são calculados exclusivamente sobre as receitas –, poderia causar danos à expansão dessas entidades inovadoras, eis que se estaria diante de empresas sem qualquer lucro (algo muito comum no Brasil quando pensamos no PIS e COFINS).

Independentemente dos protestos das empresas, que, até então, referiam-se às sugestões apresentadas pela OCDE no relatório de 2015, muitos países acabaram implementando medidas tributárias unilaterais – similares às propostas –, as quais passamos a analisar.

A. Presença digital significativa

A primeira medida pretende criar um novo critério para a definição de estabelecimento permanente a partir da chamada “presença digital significativa”⁴ no país da fonte.

De acordo com os Estados que a estabeleceram ou estudam fazê-lo, essa presença pode ser caracterizada por diversas formas e decorre da combinação de uma série de fatores, dentre os quais:

- número de contratos firmados com clientes no país;
- significativo número de usuários/clientes daquele serviço no país;
- propaganda direcionada para clientes do país;
- *website* desenvolvido no idioma do país;
- descontos direcionados para pessoas do país;
- adoção de moeda e meios de pagamentos locais; e
- receita relevante obtida a partir do mercado local.

Avaliando todos os aspectos apresentados, não conseguimos, com base no conceito de estabelecimento permanente atualmente em vigor, bem como nos elementos de conexão tradicionais – cada qual com sua particularidade – criar a ponte entre a receita e o país da fonte, que pretende exercer sua soberania para tributar essa geração de valor.

A bem da verdade, na linha apresentada no estudo da OCDE, esse tipo de proposta denota uma tentativa de “qualificação de estabelecimento permanente a partir de elementos que permitam o apontamento de um ambiente eletrônico dentro do Estado da fonte em que a empresa exerça atividades econômicas capazes de atrair a competência tributária para este Estado” (DIAS; FROTA, 2019).

Há, nesta lógica, a pretensão dos países, a partir de alterações unilaterais em suas legislações domésticas, de introduzir um novo *nexus* para autorizar a tributação de determinado fato em seu território. Para aqueles que sustentam essa medida⁵, a justificativa para essa mudança de elemento para caracterização do estabelecimento permanente para fins de transações digitais seria o fato de que o mercado consumidor é

4 Países como Índia e Israel utilizam essa metodologia para estabelecimento permanente.

5 Além da autora Tatiana Falcão, temos Peter Hongler e Pasquale Pistone, citados por João Bianco e Fabiana Fernandes. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 32.

um critério imóvel, diferentemente da localização dos acionistas ou da constituição de empresa (FALCÃO, 2018, p. 952-954).

Com isso, atendidos determinados requisitos para a identificação do estabelecimento permanente, passar-se-ia a tributar a multinacional que atua de forma permanente e substancial no país, interagindo habitualmente com seu mercado consumidor local, gerando valor naquele território.

Percebe-se que referida medida, como apresentada, visa repartir de maneira mais adequada a carga tributária incidente sobre as operações digitais, de forma a atribuir parcela da arrecadação para o Estado da fonte⁶.

Todavia, para que essa alternativa possa ser bem-sucedida, devemos implementá-la de maneira uniforme – tal qual proposto por aqueles que a defendem –, eis que a adoção unilateral certamente trará conflitos entre Estados e bitributação da renda, uma vez que, muito provavelmente, o país da residência não aceitará a compensação do tributo recolhido para a fonte.

Outra questão que nos parece relevante seria entender em que proporção seriam aceitas e apropriadas despesas incorridas (e provavelmente pagas) por outro estabelecimento para a justa tributação do resultado do estabelecimento permanente virtual caracterizado pela presença significativa.

Isso porque, a depender da forma como a apuração do resultado será realizada, há sérios riscos de materialização do cenário apresentado na assertiva da Spotify, ou seja, tributação de algo que lucro não é, impactando diretamente o desenvolvimento das atividades inovadoras.

Ainda que não vinculada aos conflitos internacionais ou à exigência de tributação do resultado, mas do consumo (ICMS especificamente), presenciemos recentemente no Brasil a introdução do conceito de estabelecimento virtual estabelecido a partir do Convênio ICMS n. 106/2017 e da legislação do Estado de São Paulo⁷.

O fundamento para a edição de referidas normas foi a discussão entre Estados e Municípios brasileiros sobre a configuração de *softwares* (considerados em sentido amplo) como mercadoria digital, pois, em detendo referida condição, sua comercialização estaria sujeita ao ICMS.

A dificuldade, no entanto, estava no fato de que, para fins de incidência do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no Estado em que o consumidor final estiver

⁶ Aqui adotamos fonte na linha apresentada no parágrafo anterior.

⁷ Portaria CAT n. 24/2018.

localizado, e muitas vezes a empresa não está localizada naquele Estado. Daí por que a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Portaria CAT n. 24/2018, determinou que *sites* de plataformas eletrônicas se inscrevam no Cadastro de Contribuintes do Estado. A legislação ainda, categoricamente, estabelece em seu art. 5º que:

“§ 3º – *Considerando que se trata de um estabelecimento virtual*, o endereço deverá ser preenchido com as seguintes informações: ‘Praça da Sé, s/n, CEP: 01001-000, São Paulo, SP’ e o endereço de correspondência deverá ser obrigatoriamente preenchido com os dados do contribuinte” (destaque nosso).

A legislação paulista passou longe de qualquer discussão da natureza do estabelecimento permanente, mas é fato que a efetiva inscrição de não residentes nesse cadastro poderá trazer implicações da perspectiva da legislação federal, inclusive com possíveis questionamentos por parte da Receita Federal do Brasil sobre a exigência de tributos pertinentes a este estabelecimento virtual.

B. Estabelecimento de imposto com retenção na fonte

Outro instrumento que vem sendo utilizado para garantir arrecadação para os países que têm seu mercado consumidor explorado consiste na retenção do imposto na fonte quando da remessa a residentes no exterior em razão de determinados produtos e serviços digitais⁸.

Essa situação é trazida com bastante clareza no relatório da OCDE de 2018 sobre os desafios da digitalização:

“356. Recent developments across the world tend to show an increasing use of such exceptions [Articles 10 (Dividends), 11 (Interest) and 12 (Royalties) of the OECD Model Tax Convention] in domestic law and double tax treaties for specific categories of digital products and services. The objective is generally to assert taxing rights for the source jurisdiction even when the non-resident enterprise has no physical presence in that jurisdiction”. (OECD, 2018, p. 139)

Sobre a questão, Yariv Brauner e Andrés Baez (2019), entendendo a dificuldade prática na resignificação e reforma do conceito de estabelecimento permanente, discorreram e vislumbraram, como alternativa viável à captura da riqueza gerada nas operações digitais, a tributação direto na fonte. Isso porque, em que pese não ser ideal, sua simplicidade, eficiência e certeza seriam a solução mais adequada para o momento.

8 Aqui temos o caso de proposta legislativa no Reino Unido para tributar determinadas circunstâncias, especialmente nos casos de remessa de capital decorrente de vendas dentro de seu território, em que se verifica grupo econômico cuja holding proprietária da propriedade intelectual esteja estabelecida em paraíso fiscal ou em país de tributação favorecida. OECD. Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 4 jul. 2019.

No Brasil, convivemos há tempos com essa situação, eis que este é o posicionamento da Receita Federal do Brasil quando estamos diante de remessas ao exterior em pagamento decorrente da contratação de serviços técnicos com ou sem transferência de tecnologia⁹.

O ponto que chama atenção na conduta brasileira é que se dispensa qualquer discussão mais aprofundada sobre eventual estabelecimento permanente ou ainda critérios mais elaborados para determinação da fonte, valendo-se, basicamente, da fonte de pagamento como forma de justificar essa retenção.

Não se ignoram, todavia, eventuais problemas que a empresa possa vir a encontrar no momento de compensar esse tributo retido no Brasil com o imposto sobre a renda devido no país de sua residência – isso se houver renda a ser tributada, lembrando o discurso apresentado pela Spotify e outros *players* do setor, pois corre-se o risco de inibir a atuação de empresas em determinados países diante do aumento de carga tributária sem correspondente geração de lucro.

Como se percebe, a retenção na fonte traz maior facilidade, mas, por outro lado, o excesso de simplicidade pode afastar o interesse de determinadas empresas em atuar nos países que utilizam essa estrutura tributária, em especial pelo encarecimento da sua operação.

Outra questão que desafiaria essa forma de tributar seriam as operações com pessoas físicas consumidoras finais que, muitas vezes, utilizam-se simplesmente do cartão de crédito para realizar o pagamento, o que as sujeitaria, pelo menos na sistemática atual adotada no Brasil, apenas ao IOF-Câmbio. O custo para fiscalização ou atribuição de responsabilidade para retenção para terceiros – como instituições financeiras – justificaria a arrecadação pretendida? Outros países que sequer detêm políticas cambiais reguladas como o Brasil conseguiriam implementar uma regra de retenção de forma a dar eficácia a esse modelo?

Essas questões demonstram que, ainda que se entenda bastante simples a adoção da retenção da perspectiva jurídica e legislativa, na prática o modelo poderia ser mais complexo, gerando dificuldade para aderência no âmbito internacional.

C. Tributo sobre receita – *turnover tax*

Outra medida que tem se tornado popular é a adoção dos chamados *turnover taxes* para incidência em operações digitais em determinados países¹⁰.

9 Aqui temos com clareza a determinação sobre o tema quando avaliamos o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5/2014 e, antes disso, o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1/2000.

10 Citamos os seguintes: Índia, Hungria, Itália e França (OECD, 2018, p. 139 e s.).

Apesar da discussão sobre estabelecimento permanente, elementos de conexão para fins de respeito ao primado da territorialidade, os *turnover taxes*, mesmo incidindo sobre a receita aproveitada pelas empresas de tecnologia, não são considerados imposto de renda.

O propósito desses tributos não é recair sobre toda e qualquer operação digital, mas sobre algumas determinadas, principalmente aquelas que se percebem habituais e com destino ao mercado consumidor local.

Sobre esse assunto, temos a proposta aprovada pelo Parlamento Europeu, que traz a ideia de alteração no paradigma dos elementos de conexão, apresentando a possibilidade de tributação nos casos em que inexista presença física no Estado, eis que, de acordo com a Alteração 8, “o ISD [Imposto sobre Serviços Digitais] deverá ser aplicado às receitas decorrentes da prestação de serviços digitais que dependem, em larga medida, da criação de valor pelos utilizadores e da sua capacidade para prestar serviços com uma presença física muito limitada ou inexistente” (PARLAMENTO EUROPEU, 2019, p. 6).

Na prática, o que temos é uma utilização do critério de “presença digital significativa” para justificar um *turnover tax* sobre a receita das empresas digitais, garantindo o que se coloca como “quadro fiscal justo” (PARLAMENTO EUROPEU, 2019, p. 3).

Essa medida, de acordo com a própria proposta, seria temporária, tendo vigência até o momento em que se alcançasse uma solução definitiva para o tema (PARLAMENTO EUROPEU, 2019, p. 16), o que, em nosso sentir, pode nunca ocorrer, dados os interesses antagônicos das Nações que compõem a OCDE – notadamente EUA e União Europeia. O ponto que nos parece bastante divergente entre os Estados está na ressignificação do conceito de estabelecimento permanente a partir de uma presença digital, de maneira a avocar a competência tributária para seu território na tentativa de qualificar essa presença como residência e não fonte.

Todavia, para escapar dessa discussão, cria-se um tributo que desconsidera esses critérios, tributando-se algo diferente de renda, no caso, as receitas oriundas dos serviços digitais específicos, como nos termos da Alteração 9, que assim dispõe:

“Alteração 9

Proposta de diretiva

Considerando 10

Alteração

(10) Concretamente, as receitas tributáveis deverão ser as que decorrem da prestação do seguinte: i) apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface; ii) disponibilização de interfaces digitais multilaterais que permitem aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores, podendo ainda facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores (por vezes, referidos como

serviços de ‘intermediação’); iii) tratamento, transmissão e venda dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados a partir das atividades desses utilizadores em interfaces digitais; e iv) o fornecimento de conteúdos digitais como, por exemplo, vídeo, áudio, jogos ou textos. Caso não sejam obtidas receitas a partir da prestação desses conteúdos, bens e serviços, não deverá existir obrigação do ISD. Outras receitas obtidas pela entidade que presta tais serviços, mas não diretamente decorrentes dessas prestações, deverão também ser excluídas do âmbito de aplicação do imposto”. (PARLAMENTO EUROPEU, 2019, p. 7)

Neste contexto, temos o curioso caso do governo francês e do governo húngaro, que pretendem eleger como critério para a incidência tributária – que recai, nesses países, sobre serviços de propaganda e conteúdo audiovisual – o local do destinatário do conteúdo, independentemente do local da residência ou do da fonte pagadora. Por outro lado, países como Itália e Índia entenderam mais adequado que o tributo seja devido ao local da fonte pagadora (OECD, 2018, p. 139 e s.).

Diante dessas situações, não seria impossível imaginarmos cenário em que haveria múltiplas tributações da operação. Para tanto, basta supormos uma operação envolvendo fonte pagadora na Índia, com prestador nos EUA e destino da propaganda na França.

Especificamente na França, além do tributo sobre prestações de serviços de propaganda, se impôs¹¹ o *digital tax/turnover tax* com alíquota de 3% sobre as receitas de companhias digitais com faturamento superior a B750 milhões mundialmente, e a B25 milhões na França. De acordo com artigo publicado no jornal *The Irish Times*:

“French President Emmanuel Macron and Bruno Le Maire, his finance minister – who have put ‘making capitalism fairer’ at the top of the agenda for France’s presidency of the G7 rich economies this year – want to ensure that big tech companies pay reasonable levels of tax in the countries where they make their profits”. (STAY, 2019) (destaque nosso)

Com a aprovação dessa medida proposta pelo governo francês, estima-se que 30 empresas serão afetadas, dentre as quais a maioria norte-americana, passando a ser interpretada pelos EUA como um ataque a negócios do país.

O fato ensejou a abertura de investigação pelo governo norte-americano, através da United States Trade Representative (USTR), em que se apurou que o tributo tem como alvo as empresas norte-americanas, vejamos:

“V. CONCLUSIONS

The evidence collected in this investigation indicates that:

11 LOI n. 2019-759 du 24 juillet 2019 (Lei n. 2019-759 de 24 de julho de 2019).

- (1) The French DST is intended to, and by its structure and operation does, discriminate against U.S. digital companies;
- (2) The French DST's retroactive application is unusual and inconsistent with prevailing tax principles and renders the tax particularly burdensome for covered U.S. companies;
- (3) The French DST's application to revenue rather than income contravenes prevailing tax principles and imposes significant burdens on covered U.S. companies;
- (4) The French DST's application to revenues unconnected to a physical presence in France contravenes prevailing international tax principles and is particularly burdensome for covered U.S. companies; and
- (5) The French DST's application to a small group of digital companies contravenes international tax principles counseling against targeting the digital economy for special, unfavorable tax treatment.

Additionally, the two rationales for the DST that French officials have publicly put forward both of these explanations rely on incorrect or unproven assertions.

A range of tools may be appropriate to address these serious matters, including intensive bilateral engagement, WTO dispute settlement, or "imposing duties, fees, or other import restrictions on the goods or services of [France]". (OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE, 2019b, p. 76)

Isso, por si só, torna possível a adoção de medidas de retaliação como o aumento de tributos sobre produtos franceses – carros e vinhos – comercializados em território norte-americano. De acordo com a nota oficial do governo dos EUA:

"The structure of the proposed new tax as well as statements by officials suggest that France is unfairly targeting the tax at certain U.S.-based technology companies.

Section 301 and related provisions of the Trade Act (codified as amended in 19 U.S.C. §§ 2411-2417) give the USTR broad authority to investigate and respond to a foreign country's unfair trade practices. USTR will issue a Federal Register Notice providing information on how members of the public may provide their views through written submissions and a public hearing.

The United States will continue its efforts with other countries at the OECD to reach a multilateral agreement to address the challenges to the international tax system posed by an increasingly digitized global economy". (OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE, 2019a) (destaque do original)

Na mesma linha, a vice-presidente de política comercial do Information Technology Industry Council, Jennifer McCloskey:

“While we had hoped escalation of this issue could be avoided, we now recognise that countries affected by France’s measure need to take stronger action in order to persuade France and others to refrain from unilateral measures and recommit to the OECD discussions.”

We support the US government’s efforts to investigate these complex trade issues but urge it to pursue the 301 investigation in a spirit of international co-operation and without using tariffs as a remedy”. (US..., 2019)

Portanto, além da clara dificuldade de uniformização de tributos que incidam sobre a receita no cenário atual, a adoção de medidas unilaterais pode gerar conflitos entre os próprios países, como no caso de EUA e França.

Além disso, com essa imposição tributária, novamente poderemos frear o desenvolvimento de empresas inovadoras que, como já mencionado, crescem muitas vezes fundamentadas em investimentos de fundos, sem que haja geração efetiva de lucro.

D. Regime tributário para empresas digitais de grande porte

A última medida unilateral adotada por alguns países¹² e observada no cenário global, de acordo com o estudo realizado pela OCDE, foi o estabelecimento de regimes tributários específicos para multinacionais de grande porte com o objetivo de evitar a transferência artificial de lucros a jurisdições de baixa tributação (OECD, 2018, p. 147).

No caso do Reino Unido, esse regime é conhecido como Diverted Profits Tax (DPT) e impõe uma tributação de 25% sobre os lucros desviados artificialmente – na concepção do regime.

Curioso que referida medida tem sido utilizada no combate tanto de *tax mismatch*¹³ quanto da falta de substância nas estruturas tributárias dos grupos multinacionais que atuam no Reino Unido. Oportuno destacar aqui passagem do texto de Ricardo Maitto:

“Uma primeira situação que enseja a aplicação do DPT envolve empresas britânicas que adotem estruturas ou realizem transações, ambas sem substância econômica, e que resultem no chamado ‘descasamento tributário’ (*tax mismatch*). Um exemplo é a situação em que uma empresa do Reino Unido transfere direitos de propriedade intelectual para uma afiliada no exterior, situada em um país de baixa tributação, e paga *royalties* dedutíveis para tal empresa.

No exemplo citado, se, em razão das circunstâncias, ficar comprovado que a beneficiária dos pagamentos não tem capacidade operacional para explorar a propriedade intelectual (ausência de substância), e que a dedução fiscal no Reino

¹² Reino Unido e Austrália.

¹³ Tax mismatch consiste no aproveitamento de gaps entre dois ordenamentos jurídicos, viabilizando que o contribuinte deduza duplamente uma despesa ou a deduza em um país, sem tributá-la no outro.

Unido não foi acompanhada de um correspondente acréscimo na base tributável da beneficiária (*tax mismatch*), fica caracterizada a situação sujeita ao DPT”. (MAITTO, 2018, p. 938)

O modelo, portanto, dependerá de colaboração entre o Estado e a empresa de forma a viabilizar a fiscalização e comprovação de que o montante remetido ao exterior está em conformidade com a legislação, que a entidade não residente possui substância de fato e não está havendo uso indevido dos *gaps* entre ordenamentos jurídicos.

Neste sentido, destaca a OCDE o aspecto-chave para o funcionamento deste regime:

“One of the key aspects of these measures is their unique administrative regime: a 12-month ‘review period’ during which a dialogue takes place between the tax authorities and the taxpayer, and the latter is encouraged to consider the appropriateness of its tax arrangements and, where necessary, restructure its operations to better reflect the operational realities”. (OECD, 2018, p. 147)

Por outro lado, em decorrência desse regime, há natural incremento das obrigações instrumentais e acessórias, aumentando-se o custo de conformidade dessas empresas. Para a administração tributária também se nota aumento da complexidade e custo para arrecadar.

Cobra relevo o fato de o DPT ter alíquota relativamente elevada, via de regra superior àquela do imposto sobre a renda local, medida que pode ser entendida como incentivo para que as empresas passem a atuar com referidas atividades a partir dos Estados em que está localizado seu mercado consumidor.

De outra perspectiva, a adoção dessa medida só fará sentido se houver presença do prestador no país de destino, ainda que por meio de escritório meramente administrativo.

V. CONCLUSÃO

Como visto ao longo deste artigo, existe uma série de propostas para a tributação da riqueza originada com as operações da economia digital, e todas visam atrelar essa renda ao mercado consumidor.

Algumas delas buscam a alteração do conceito de estabelecimento permanente e dos elementos de conexão conhecidos, enquanto outras optam por modelos mais simplificados de retenção na fonte na remessa para não residentes.

Naturalmente as medidas propostas carregam em si discussões acerca de sua legitimidade, bem como dificuldades em sua implementação, especialmente se feitas de forma desordenada e unilateralmente, tal qual vimos presenciando até o momento. Agrega-se a

essa questão o fato de inexistir aderência plena das propostas aos conceitos tradicionais de Direito Internacional, sobretudo no que tange ao estabelecimento permanente.

Diante disso, a falta de consenso entre as jurisdições, portanto, tende a gerar conflitos, a exemplo da discussão entre EUA e França, implicando grandes prejuízos para empresas inovadoras e com potencial de crescimento exponencial.

Isso porque a adoção de medidas controvertidas, cujo propósito finalístico é o incremento de arrecadação, pode gerar efeito perverso sobre empresas que, apesar de apresentarem valor de mercado e faturamento exorbitante, ainda não foram capazes de gerar lucro efetivamente.

Afora essas controvérsias, nos cabe refletir se o Direito Internacional, já bastante consolidado, necessitaria de uma completa remodelação em questões conceituais como estabelecimento permanente e criação de, assim podemos chamar, novos elementos de conexão de maneira a justificar a tributação das empresas de tecnologia.

VI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BIANCO, João Francisco; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRAUNER, Yariv; e BAEZ, Andrés. *Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy*. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPsAction1-whitepaper.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2019.

DIAS, Felipe Wagner de Lima; e FROTA, Phelipe Moreira Souza. A falta de consenso entre os países sobre a tributação na economia digital. *Consultor Jurídico (ConJur)*, 26 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-26/opiniao-falta-consenso-tributacao-economia-digital>. Acesso em: 10 jul. 2019.

FALCÃO, Tatiana. Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FOLHA ONLINE. Abertura de capital do Google marca recuperação do setor de tecnologia. *Folha de S. Paulo*, 30 abr. 2004. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/ult124u15844.shtml>. Acesso em: 10 jul. 2019.

FOZ, Renata; e CANEN, Doris. O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante: websites como sujeitos passivos. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MAITTO, Ricardo. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MASUKO, Ana Clarissa. Direito tributário internacional – elementos de conexão no comércio exterior de serviços e intangíveis. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 113, p. 227-250, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v113i0p227-250>. Acesso em: 5 jul. 2019.

MCKINSEY & COMPANY, INC./BRASIL CONSULTORIA LTDA. *Brazil Digital Report 1st Edition*, abr. 2019. Disponível em: https://www.mckinsey.com/br/~ /media/McKinsey/Locations/South%20America/Brazil/Our%20Insights/Brazil%20Digital%20Report/Brazil-Digital-Report-1st-Edition_Portuguese-vAjustado.ashx. Acesso em: 10 jul. 2019.

OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 5 jul. 2019.

_____. *Tax challenges of digitalisation: comments received on the request for input – part II*, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2019.

_____. *Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 4 jul. 2019.

OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. *USTR Announces Initiation of Section 301 Investigation into France's Digital Services Tax*. Press Release, July 10th, 2019a. Disponível em: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301>. Acesso em: 11 jul. 2019.

_____. *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*. Press Release, December 2nd, 2019b. Disponível em: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf. Acesso em: 25 jun. 2020.

PARLAMENTO EUROPEU. *Textos Aprovados*. Sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (P8_TA(2018)0523). 2019. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0523_PT.pdf. Acesso em: 25 jun. 2020.

PICONEZ, Matheus Bertholo. Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

REUTERS. Uber recebe US\$ 50 bi em corridas em 2018, mas lucro ainda não aparece. *Globo Notícias*, 15 fev. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2019/02/15/uber-recebe-us-50-bi-em-corridas-em-2018-mas-lucro-ainda-nao-aparece.ghtml>. Acesso em: 12 jul. 2019.

STAY, Kiran. Trump considers retaliation against French over plan for tax on tech companies. *The Irish Times*, July 11th, 2019. Disponível em: <https://www-irishtimes-com.cdn.ampproject.org/c/s/www.irishtimes.com/business/economy/trump-considers-retaliation-against-french-over-plan-for-tax-on-tech-companies-1.3953681?mode=amp>. Acesso em: 11 jul. 2019.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2001.

US to investigate French plan for tax on tech companies. *Financial Times*, July 11th, 2019. Disponível em: <https://www.ft.com/content/ba4bd9b8-a351-11e9-a282-2df48f366f7d>. Acesso em: 25 jun. 2020.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. reformulada e atualizada até setembro de 2015 com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro: Forense, 2015.